

La compétence du commissaire aux comptes et la loi de 1966

Alain MIKOL

Professeur à ESCP-EAP (Ecole Supérieure de Commerce de Paris)

79, avenue de la République – 75543 Paris cedex 11

Tél. : 01.49.23.20.45

mikol@escp-eap.net

Résumé

Le nouvel article L. 822-4 du code de commerce inséré par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 dispose que tout commissaire aux comptes qui n'a pas exercé des fonctions de contrôleur légal pendant trois ans est tenu de suivre une formation particulière avant d'accepter une mission de certification. C'est par conséquent près de 40 ans après la loi du 24 juillet 1966 que le législateur se penche à nouveau sur la compétence du commissaire aux comptes. Il s'agit en 2003 d'une simple formation à la charge du commissaire manquant d'expérience, mais qu'en était-il dans la loi de 1966 ? La réponse figure en particulier dans les débats parlementaires qui ont précédé le vote de la loi de 1966 mais, assez curieusement, ils n'ont jamais été exploités en ce qui concerne cet aspect.

L'objectif de cette communication est d'exposer les éléments destinés à renforcer la compétence du commissaire aux comptes tels qu'ils figurent dans les débats parlementaires de 1966 et dans les écrits des contemporains. On verra que la compétence était liée, dans l'esprit du législateur, à quatre éléments : créer une liste réunissant un corps de spécialistes, mettre fin à l'exercice du commissariat par les titulaires de diplômes insuffisants (en particulier par les comptables agréés), augmenter les honoraires, donner des droits nouveaux dans l'exercice des missions. On verra également que seuls deux éléments ont été incontestablement atteints : l'élimination des comptables agréés du commissariat aux comptes et la création de droits nouveaux

Abstract : The competence of the statutory auditor and the 1966 law

Article L. 822-4 of the Company Act added by the Financial Security Law of August 1, 2003 provides that any statutory auditor who has not practised in this function in the past three years must follow specific training before accepting an audit mission. Thus, forty years after the law of July 24, 1966 was voted, lawmakers want to address again the issue of the competence of statutory auditors. If the 2003 provision prescribes specific training for auditors who lack experience, one may wonder what the 1966 law stipulated. The answer is to be found in the parliamentary debates which took place prior to the adoption of that act of parliament. However, strangely enough, they were never put to use in this respect.

The aim of this paper is to present the various elements which were meant to foster or strengthen the competence of statutory auditors, as they appeared in the 1966 parliamentary debates and contemporary writings. It will become apparent that the lawmakers then linked competence to four elements: creating a corps of specialists, barring insufficiently trained accountants (particularly the category called "comptables agréés") from audit activities, increasing audit fees, and granting auditors new rights in the discharge of their duties. It will also become apparent that two of these goals were undoubtedly reached: the barring of "comptables agréés" from audit activities and the granting of new rights in the discharge of the auditors' duties.

Mots clé. - Histoire, audit, loi du 24 juillet 1966, compétence, commissaire aux comptes, comptables agréés

Key words. - History, audit, Company Act of July 24, 1966, competence, statutory auditor, chartered accountant

Introduction

La loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales est la première loi d'envergure depuis la loi précédente qui datait de 99 ans jour pour jour (loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés par actions). Son origine est due à la fois :

- à des données externes (traité de Rome du 25 mars 1957 ; proposition de directive du 10 avril 1964 devenue la directive européenne n° 68-151 du 14 mars 1968...),
- à des réalités plus nationales : intégrer des réalités économiques récentes (augmentation du nombre de fusions et du nombre d'opérations de filialisation), renforcer le commissariat aux comptes, réunir en une loi unique les textes parus depuis 1867...

C'est avec la loi du 24 juillet 1966 et le décret du 12 août 1969 que le rôle, les devoirs, le statut et les moyens du commissaire de sociétés, devenu commissaire aux comptes, sont profondément modifiés. L'obligation de secret professionnel est conservée, l'indépendance est renforcée, l'accès à la profession est conditionnée par la réussite à des examens professionnels de haut niveau, l'objet de la mission du commissaire est précisée : "Le législateur de 1966, sous la rubrique contrôle des sociétés anonymes, n'a donc pas simplement cherché à améliorer le fonctionnement du commissariat aux comptes : il a voulu le transformer profondément en en faisant une profession spéciale constituée de spécialistes compétents et indépendants, dotés d'une mission étendue et disposant de moyens de l'exercer" (René Pleven, ministre de la justice, 1970, p. 5).

L'objet de cette communication est d'analyser les dispositions votées par le législateur de 1966 pour créer ou renforcer la compétence du commissaire aux comptes. Notre étude montre qu'elles sont au nombre de quatre : créer une liste réunissant un corps de spécialistes (§ 1), mettre fin à l'exercice du commissariat par les titulaires de diplômes insuffisants dont en particulier le brevet professionnel de comptable (§ 2), augmenter les honoraires (§ 3), donner des droits nouveaux dans l'exercice des missions (§ 4).

Il convient de souligner que ces dispositions n'ont jamais été modifiées depuis 1966. Il faut attendre la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 insérant l'article L. 822-4 dans le code de commerce pour voir compléter les dispositions du législateur 1966 dans le sens suivant : "Toute personne inscrite sur la liste de l'article L. 822-1 [liste des commissaires aux comptes] qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans est tenue de suivre une formation continue particulière avant d'accepter une mission de certification".

Définition

A défaut d'une définition de la compétence dans le référentiel normatif et déontologique de la CNCC (Compagnie nationale des commissaires aux comptes), la définition retenue ici est celle que l'IFAC (International Federation of Accountants) retenait en 1998 : "Compétence professionnelle, soin et diligence : un professionnel comptable doit fournir des services professionnels avec compétence, soin et diligence et est tenu de conserver en permanence un niveau de connaissances et de compétences professionnelles justifiant les attentes du client ou de l'employeur. Ceci suppose que le professionnel comptable s'informe des derniers développements de la pratique professionnelle, de la législation et des techniques" (Code

d'éthique des professionnels comptables, IFAC 1998, principes fondamentaux § 15). Comme l'on voit la compétence est, dans cette définition de 1998, indissociable d'un travail soigné et de la mise en œuvre de diligences.

Méthodologie de la recherche

La source principale de cette communication est la lecture des débats parlementaires qui ont conduit à la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (aujourd'hui codifiée dans le code de commerce). Nous l'avons complétée par la lecture des écrits des contemporains et par des entretiens avec des acteurs de l'époque (anciens présidents de la CNCC et de l'Ordre des experts-comptables, secrétaires généraux de ces deux instituts, associés de cabinets internationaux).

1. La création d'une liste pour réunir un corps de spécialistes

L'article 33 de la loi de 1867 (modifié par le décret-loi du 8 août 1935) crée l'obligation de choisir l'un au moins des commissaires des sociétés faisant appel à l'épargne publique sur une liste établie par une commission siégeant au chef-lieu de la cour d'appel dans le ressort de laquelle se trouve le siège social. Dans les autres cas (deuxième commissaire, sociétés anonymes ne faisant pas appel public à l'épargne, SARL...) tout quidam peut détenir un mandat de commissaire sous les réserves tenant à l'exercice de fonctions dans la société, à l'existence de liens avec les dirigeants sociaux ou d'incapacités : "Le mandat de commissaire aux comptes peut être confié librement à toute personne qui ne se trouve ni atteinte par une cause d'incompatibilité ni frappée d'une cause d'incapacité. (...) C'est seulement pour les sociétés faisant appel à l'épargne publique qu'existe depuis le décret-loi du 8 août 1935 (...) une liste sur laquelle doit être choisi obligatoirement au moins un des commissaires" (Rapport Le Douarec n° 1368, J.O. n° 39 du 14 sept. 1965, p. 716)

Le projet de loi n° 1003, qui deviendra la loi du 24 juillet 1966, prévoit que tout commissaire est nécessairement inscrit sur la liste prévue au futur article L. 219 (devenu l'article L. 225-219 du code de commerce en 2000 puis l'article L. 822-1 en 2001). De ce fait :

- le projet de loi n° 1003 supprime la dualité entre les commissaires inscrits sur liste dressée dans le ressort de chaque cour d'appel et les autres, inscrits nulle part et le cas échéant dénués de toute expérience ou formation ;
- le projet de loi n° 1003 permet désormais de définir le commissariat aux comptes : est commissaire aux comptes celui qui est inscrit sur la liste prévue à cet effet.

L'article 495 de la loi de 1966 prévoit les délais suivant pour l'obligation d'inscription sur la liste :

- à partir du 1^{er} février 1967 l'un au moins des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne (APE) doit être inscrit sur la liste ;

- à partir du 1^{er} février 1969 l'un au moins des commissaires aux comptes des sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne mais dont le capital dépasse 5 millions F, et des SARL au capital qui excède 300.000 F, doit être inscrit sur la liste ;
- à partir du 1^{er} février 1975 tous les commissaire aux comptes sans exception doivent être inscrits sur la liste.

Le but est incontestablement de créer une liste sur laquelle ne seront inscrits que des professionnels compétents, condition nécessaire à la création d'une nouvelle profession :

- "Le but à atteindre est qu'à l'expiration d'une période transitoire seuls pourront exercer les fonction de commissaire aux comptes ceux inscrits sur la liste établie à cet effet, dans le cadre de l'organisation professionnelle. Il faut espérer que les commissaires de sociétés acquerront la compétence, l'indépendance et le prestige (souligné par nous) dont jouissent les auditors de l'Institut des chartered accountants de Grande-Bretagne, les membres de l'Institut des experts comptables des Etats-Unis d'Amérique, ou les Wirtschaftsprüfer allemands" (Projet de loi n° 1003 présenté par Jean Foyer, ministre de la Justice, le 23 juin 1964 à l'Assemblée nationale, J.O. p. 696) ;
- "La compétence du commissaire aux comptes découle du fait qu'il serra, comme le précise l'article 219, obligatoirement choisi sur une liste qui, selon les modalités fixées par le décret du 12 août 1969, ne comprendra que des professionnels hautement qualifiés en matière comptable et juridique" (René Pleven, ministre de la justice, 1970, p. 6) ;
- "L'institution d'un véritable corps professionnel des commissaires aux comptes est, à n'en pas douter, l'une des principales ambitions du projet de loi n° 1033" (Rapport Le Douarec n° 1368, J.O. n° 39 du 14 sept. 1965, p. 716). "On peut dire qu'il y aura une réforme du code des sociétés s'il y a une réforme du commissariat aux comptes (...) il s'agit bien d'une nouvelle profession" (Le Douarec, lors du débat à l'A.N, séance du 8 juin 1965, J.O. n° 42 du 9 juin 1965, p. 1897).

Afin de s'assurer de la qualité des candidats, l'inscription sur la liste est du seul ressort des commissions régionales d'inscription dans lesquelles les commissaires aux comptes sont représentés mais totalement minoritaires (article 8 du décret du 12 août 1969 et futur article L. 219-1 de la loi de 1966 qui sera introduit par la loi du 1^{er} mars 1984). Les commissions ont pour objet de vérifier que les candidats jouissent de l'expérience et de la formation nécessaires à l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes. On remarque ici que la tutelle exercée par le ministère de la justice sur la CNCC, prévue par l'article 25 du décret de 1969, ne s'exerce que de deux manières : par les commissions régionales d'inscription (et la commission nationale d'inscription) et par les chambres régionales de discipline (et la chambre nationale de discipline). Trente quatre ans plus tard la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 crée le Haut Conseil du commissariat aux comptes et place ainsi la CNCC sous la tutelle effective du ministre de la Justice. Par comparaison, la situation est bien différente pour l'Ordre des experts-comptables au sein duquel la tutelle se traduit par la présence obligatoire, lors de certaines catégories de réunions, d'un commissaire du Gouvernement auprès du conseil supérieur de l'Ordre, et d'un commissaire régional du Gouvernement auprès de chaque conseil régional de l'Ordre (article 56 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945).

Corrélativement, la création d'une liste qui donne le monopole du commissariat à des professionnels compétents aux moyens d'action élargis (voir ci-dessous § 4) conduit également à écarter du commissariat les personnes choisies en fonction de leur personnalité et de leurs relations avec les administrateurs, et cela dans le but de l'exercice du commissariat par des personnes connaissant à la fois la comptabilité et les techniques d'audit : "Il fut un temps où les commissaires aux comptes (conseils juridiques, directeurs honoraires de banque, vénérables hauts fonctionnaires) étaient aussi éloignés des comptables qu'ils l'étaient des médecins (...) [puis] le commissariat aux comptes a cessé d'être une aimable sinécure, un club de retraités, pour devenir une profession à part entière pour l'exercice de laquelle les techniques comptables deviennent un instrument privilégié (...) l'expertise comptable est devenue la voie royale d'accès au commissariat aux comptes" (Alain Viandier et J.C. Scheid, 1989, p. 774). En ce même sens Jacques Caudron, ancien vice-président de la CNCC, estime que le décret de 1969 favorise la nomination de commissaires connaissant la technique comptable, tous diplômés d'expertise comptable (Lettre du 5 septembre 1994 adressée au président de la CNCC à la suite de l'article de Paul Garcin, 1994).

Le problème est que, pour exercer une profession...il faut des professionnels. En 1964 l'Ordre compte 10.500 membres dont $\frac{1}{4}$ d'experts comptables et $\frac{3}{4}$ de comptables agréés ; à cette même date la Fédération des associations de commissaires de sociétés (future CNCC) compte 3.800 membres dont $\frac{2}{3}$ d'experts-comptables et $\frac{1}{3}$ de professionnels d'origine diverses (fiscalistes, directeurs financiers...), (Paul Garcin, 1994). Le "corps de spécialistes compétents" voulu par le législateur ne peut donc comprendre que 2500 experts-comptables diplômés, ce qui s'avère insuffisant compte tenu du nombre important de petites entreprises créées sous la forme de sociétés anonymes pour des motifs fiscaux et sociaux. Dès lors les commissions régionales d'inscription qui se mettent à la tâche dès 1967 vont inscrire sur la liste des personnes moins compétentes que le législateur l'avait souhaité : "Certains reprochent aux commissions d'admission d'avoir écarté un trop grand nombre de candidats ; d'autres estiment qu'elles ont été trop libérales. Nous estimons, quant à nous, que des candidats ont été admis qui n'auraient pas dû l'être. Ils l'ont été malgré notre opposition" (Jean Trial, 1970, p. 1). Pour Jacques Caudron, ancien vice-président de la CNCC, cette "inscription de commissaires au rabais" est le résultat de lobbying exercé avec succès par l'OECCA auprès de la Chancellerie (Lettre du 5 septembre 1994 opus citée).

En 1970, à l'occasion du 25^{ème} congrès de l'OECCA, Jean Foyer (ministre de la justice lors de la discussion de la loi de 1966) regrette que le nombre très important de sociétés à contrôler, dont en particulier toutes les sociétés anonymes dont on sait bien que nombre d'entre elles ne sont économiquement que des entreprises individuelles, ait conduit à ouvrir trop largement la liste instaurée par l'article L. 219 (OECCA, pp. 881-883 ; cette idée figure également chez Paul Garcin, 1994, p. 28). La fin du discours de Jean Foyer, prononcé le 24 octobre 1970, est saluée par de vifs applaudissements : "Il est indispensable au succès de la loi de 1966 (...) qu'on épargne à vos compagnies de commissaires aux comptes ce que j'appellerai pudiquement d'indésirables présences" (OECCA, 1970, p. 883). Les commissaires aux comptes passèrent de 3.597 en 1966 à 6.000 en 1970 (Paul Garcin, 1994) ; ils étaient 13.681 personnes physiques en 2001.

Conclusion du § 1 et pistes de recherche

L'objectif de création d'une liste pour réunir un corps de spécialistes a partiellement échoué faute d'un nombre suffisant de diplômés d'expertise comptable (ou équivalents) pour mener à bien la quantité de missions qui existait à l'époque.

Pour être aujourd'hui habilité à exercer le contrôle légal en France, le candidat doit avoir atteint le niveau d'entrée à l'université, avoir suivi un programme d'enseignement théorique, avoir effectué une formation pratique (practical training), puis enfin avoir subi avec succès un examen d'aptitude professionnelle (examination of professional competence) de niveau de fin d'études universitaires, organisé ou reconnu par l'Etat (article 4 de la 8^{ème} directive de 1984). Néanmoins, si des connaissances et des aptitudes sanctionnées par un examen sont suffisantes pour satisfaire un niveau exigé par les textes, l'efficacité du contrôleur légal requiert quant à elle un élément supplémentaire : l'esprit critique. La modification apportée le 3 juillet 2003 à la norme n° 2-101-06 de la CNCC a développé la notion d'esprit critique que le commissaire doit maintenir tout au long de sa mission. Il reste désormais à explorer ce champ : quelles sont les qualités humaines, culturelles ou techniques nécessaires à l'exercice de l'esprit critique ? comment développer l'esprit critique ? comment lui permettre de s'exercer pleinement en tenant compte de relations hiérarchiques au sein du cabinet et de relations commerciales entre le cabinet et le client ?

2. Mettre fin à l'exercice du commissariat par les titulaires de diplômes insuffisants, dont en particulier le brevet professionnel de comptable

Le brevet d'expert-comptable conféré par l'Etat est créé en 1927 (décret du 22 mai 1927) par le ministère de l'Instruction Publique (aujourd'hui Education Nationale), et le brevet professionnel de comptable quatre années plus tard (décret du 1er mars 1931). Le brevet d'expert-comptable de 1927 deviendra diplôme d'expert-comptable avec l'ordonnance du 19 septembre 1945 puis diplôme d'expertise comptable en 1963 (appellation inchangée depuis). En 1945 les comptables agréés devaient être titulaires du brevet professionnel de comptable (et plus tard du DECS, diplôme d'études comptables supérieures) tandis que les experts-comptables devaient être titulaires du diplôme d'expert-comptable, ces deux règles souffrant néanmoins quelques exceptions au profit de professionnels pouvant faire la preuve de leurs expérience et de la possession de certains diplômes.

En bref, en 1945 les comptables agréés avaient une formation moins poussée que celle des experts-comptables et n'avaient pas le droit de réaliser certaines missions. Faute de diplôme d'un niveau suffisant le décret du 12 août 1969 entraîne la fin de l'exercice du commissariat par les comptables agréés (excepté pour certains d'entre eux qui bénéficient de mesures dérogatoires). Cette disposition réglementaire est la conséquence du vœu du législateur qui entend réserver, comme il a été dit au § 1 précédent, le commissariat à un nouveau corps de spécialistes.

On peut néanmoins noter que, assez curieusement, dans sa rédaction d'origine, le décret de 1969 comprenait un article 3 al. 4 qui permettait au titulaire du seul certificat supérieur de révision comptable de demander son inscription sur la liste des commissaires aux comptes alors que, à la même époque, le diplômé d'expertise comptable devait être titulaire de ce certificat, d'un autre certificat supérieur et avoir soutenu un mémoire. Cet article 3 al. 4 conduira le Bureau de la CNCC, lors de sa réunion du 21 avril 1971, à prendre la décision de demander à M. Court, Inspecteur général de l'Education nationale, de participer à la réforme du programme du certificat supérieur de révision comptable. Cette même année c'est le décret du 7 décembre 1976 qui supprime la possibilité d'être inscrit sur la liste des commissaires avec seulement le certificat supérieur de révision comptable et qui introduit la rédaction encore en vigueur aujourd'hui : "Peuvent être également inscrits sur la liste des commissaires aux comptes les titulaires du diplôme d'expertise comptable, du brevet d'expert-comptable ou du diplôme d'expert-comptable" (article R. 3 al. 4 du décret de 1969).

Interdire le commissariat aux comptables agréés rejoignait le vœu des experts-comptables de l'époque. Les querelles au sein de l'OECCA (Ordre des experts-comptables et des comptables agréés) sont attestées par de nombreux faits. Cette opinion exprimée par Maurice Moine, qui sera président de l'UEC (aujourd'hui FEE) en 1958, résume l'esprit de l'époque : "L'organisation de notre profession en 1942 a reposé sur un pêché originel, celui de la création de deux catégories, experts-comptables et comptables agréés, au sein d'un même Ordre. Ce bicéphalisme a empoisonné l'atmosphère et dès 1949 les Conseils de l'Ordre demandaient (vœu de Strasbourg) l'arrêt du recrutement des comptables agréés" (Bull. de l'IFEC, avril 1968, p. 41). L'existence du vœu de Strasbourg est confirmée dans la proposition de loi n° 708 (A.N., séance du 24 juin 1960, J.O. du 6 juin 1961) qui a pour objet l'arrêt du recrutement des comptables agréés au sein de l'Ordre afin "de doter l'économie française d'un corps homogène de conseillers d'une compétence technique éprouvée" (J.O. p. 282).

Les querelles au sein de l'OECCA entre experts-comptables et comptables agréés ont également pour effet de paralyser les activités de l'Ordre : "En dépit des grands services que l'OECCA a incontestablement rendu à l'économie nationale, il est apparu à l'expérience que sa structure comporte une grave imperfection congénitale. En effet, la cohabitation dans son sein des experts comptables et des comptables agréés s'est bientôt traduite par des frictions pénibles qui compromettent sa bonne administration, provoquent des discussions perpétuelles entre ses membres et risquent à la longue de remettre en question les résultats acquis. (...) Le conflit permanent qui divise les experts-comptables et les comptables agréés et qui paralyse toujours davantage les conseils de l'OECCA risque, par surcroît, de compromettre irrémédiablement le recrutement et, partant, l'avenir même du corps des experts comptables" (A.N., séance du 16 janvier 1958, proposition de loi n° 6337, J.O. pp. 722 et 723). Jacques Caudron, ancien vice-président de la CNCC, témoigne du fait suivant : vers 1950, date de son installation en tant qu'expert-comptable en Picardie, le conseil régional de l'Ordre d'Amiens est dissout pour mésentente entre ses membres (Lettre du 5 septembre 1994 opus citée).

On lit dans le projet de loi n° 427 modifiant le statut de l'OECCA déposé en 1967 par Michel Debré, ministre des finances : "La dualité de recrutement et de formation des deux catégories de membres de l'Ordre a très tôt posé un problème latent qui s'est transformé progressivement

en une crise aiguë au sein de la profession et de l'Ordre (séance du 2 oct. 1967, J.O. n° 3 du 1^{er} avril 1968, p. 53). Le projet de loi n° 427 (future loi n° 68-946 du 31 octobre 1968) envisage deux solutions pour mettre fin à la crise :

- soit scinder l'Ordre en deux organisations autonomes ; cette possibilité avait déjà fait l'objet d'une proposition de loi à l'Assemblée nationale le 16 janvier 1958 (J.O. pp. 721-726) ;
- soit arrêter le recrutement de comptables agréés au sein de l'Ordre, cette suppression des comptables agréés par extinction étant qualifiée d'unification par le ministre Debré (J.O. n° 3 du 1^{er} avril 1968, p. 53). Et, effectivement, la loi du 31 octobre 1968 met fin à l'accès au titre de comptable agréé : déjà bannis du contrôle légal des comptes depuis 1966, les comptables agréés sont désormais voués à une extinction inéluctable.

En 1970, lors du 25^{ème} congrès de l'OECCA, son président (André Reydel) dira : "La solution apportée par la loi du 31 octobre 1968 aux problèmes internes de l'Ordre était la seule conciliable avec l'intérêt supérieur" (OECCA, 1970, p. 889). Les comptables agréés encore en exercice étaient néanmoins toujours membre de l'OECCA et les motifs de querelle ne manquaient pas. Par exemple, en 1975, "M. André Huet déclare qu'il existe une mafia qui a toujours choisi le président du Conseil supérieur de l'OECCA sans considération de l'opinion des comptables agréés" (compte rendu de la réunion du 7 mars 1975 des présidents des conseils régionaux de l'OECCA au Grand Hôtel de Paris).

Vingt six ans après la loi de 1968 la loi n° 94-679 du 8 août 1994 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier (loi DDOEF, J.O. du 10 août, p.11674s.) modifie le nom de l'Ordre (de Ordre des experts-comptables et des comptables agréés en Ordre des experts-comptables) et les comptables agréés encore en exercice deviennent experts-comptables : "Les comptables agréés et les sociétés d'entreprise de comptabilité inscrits au tableau à la date de la publication de la loi n° 94-679 du 8 août 1994 sont inscrits d'office respectivement en qualité d'expert-comptable et de société d'expertise comptable" (article 43 de la DDOEF modifiant l'article 8 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 relative à l'Ordre).

Conclusion du § 2 et pistes de recherche

La volonté du législateur de réserver le commissariat à des personnes titulaires de diplômes de haut niveau a conduit à l'interdiction de cette activité aux comptables agréés. En outre, deux ans après la loi de 1966, le législateur met fin à l'accès au titre de comptable agréé. L'extinction des comptables agréés est dès lors inéluctable.

Il convient de souligner que l'histoire des comptables agréés, depuis 1942 (date de la création de l'OECCA) jusqu'en 1994 (date de leur intégration dans l'OEC), reste à écrire. Tout témoignage, tout document authentique ne pourra que satisfaire les chercheurs et les encourager à pallier cette lacune.

3. Donner au commissaire aux comptes les moyens financiers d'exercer leur mission

Avant 1966 le contrôle légal était considéré comme une simple formalité, une simple signature exercé par des conseillers juridiques, des notables...et pour des honoraires insuffisants : "Le problème de la rémunération du commissaire est fondamental. (...) La rémunération doit être suffisante pour permettre au commissaire d'effectuer les contrôles nécessaires et approfondis (...). Actuellement les rémunérations des commissaires sont, dans la majorité des cas, anormalement insuffisantes pour leur permettre d'exercer leur mission" écrit l'OECCA en 1962 (p. XX). En ce même sens Jean Foyer, ministre de la justice, déclare lors du débat à l'Assemblée nationale du projet de loi n° 1003 (future loi du 24 juillet 1966) : "Il faut reconnaître que si le contrôle des commissaires aux comptes a bien souvent été théorique, la rémunération absolument dérisoire perçue par eux rendait la chose presque excusable. Il convient de les rémunérer honnêtement si l'on veut exiger d'eux, à l'avenir, un exercice effectif de leurs fonctions " (séance du 8 juin 1965, J.O. n° 42 du 9 juin 1965, p. 1898).

L'article 33 de la loi de 1867 prévoyait le recours au tribunal de commerce en cas de difficulté pour fixer le montant de la rémunération des commissaires choisis sur la liste de la cour d'appel, mais il n'évoquait pas le mode de fixation des honoraires. La loi de 1966 répare cette omission avec l'article 232 qui n'a pas été modifié depuis (devenu article L. 222-239 du code de commerce en 2000) : "Les honoraires des commissaires aux comptes sont à la charge de la société. Ils sont fixés selon des modalités déterminées par décret". "La meilleure solution est d'adopter pour les commissaires aux comptes la solution pratiquée depuis longtemps pour les officiers ministériels et pour d'autres catégories, c'est-à-dire d'instituer un tarif correspondant aux services effectivement rendus" (Jean Foyer, ministre de la justice, séance du 8 juin 1965 à l'A.N., J.O. n° 42 du 9 juin 1965, p. 1898).

La loi de 1966 et le décret de 1969 donnent l'occasion de fixer les honoraires selon un barème : "La pièce maîtresse du projet de loi n° 1003 serait un renforcement du contrôle exercé par les commissaires aux comptes, qui seraient organisés en un Ordre et dont les honoraires seraient soumis à un tarif" (Plaisant et Delaisi, 1964).

La loi de 1966 n'interdit néanmoins pas le bénévolat et la pratique semble perdurer longtemps après l'instauration du barème. Pour preuves, dans une chronique publiée en 1998, la commission d'éthique professionnelle de la CNCC a été conduite à préciser que la qualité de l'exercice de la profession de commissaire aux comptes passe nécessairement par la perception d'honoraires en contrepartie du travail effectué (Bull. CNCC n° 110, juin 1998, § 333, p. 245) ; encore en 2001 la commission des études juridiques a rappelé que commissaire aux comptes est tenu à une obligation de moyens dont les honoraires qu'il est en droit de percevoir sont la contrepartie financière (bull. CNCC n° 123, sept 2001, § 153).

On peut souligner que l'instauration d'un barème a été vivement combattue, en particulier par René Pleven et Achille Peretti, ces deux députés voulant laisser la société et ses commissaires aux comptes discuter librement des honoraires (séance du 8 juin 1965 à l'A.N., J.O. n° 42 du 9

juin 1965, p. 1899). Le Sénat, par la voie du rapporteur de la loi, Etienne Dailly, était favorable à la fixation des honoraires par un tarif fixé par décret (séance du 27 avril 1966, Sénat, J.O. p. 336). La COB penchait quant à elle pour des honoraires à la vacation, ce qui justifiait l'obligation créée par l'article 66 al. 2 du décret de 1969 (modifié depuis, en particulier par le décret du 6 décembre 1976) de porter sur un registre des diligences professionnelles, pour chaque société contrôlée, les date et les durées des interventions et l'identité des collaborateurs et des experts auxquels le commissaire a fait appel.

En 1970, à l'occasion du 25^{ème} congrès de l'OECCA, Jean Foyer exprime son opinion en ces termes : "Je pense que le mécanisme utilisé par le décret de 1969 pour déterminer le mode de calcul des honoraires n'est probablement pas le meilleur de ceux qui avaient été proposés" (OECCA, 1970, p. 880). En 1973, à l'occasion d'un dîner-débat, le président de la COB déclare : "Le barème actuel nous paraît mauvais. Nous serions partisan de le supprimer. Il pourrait être remplacé par un système de rémunération fondé sur le nombre de vacations, qui seraient réglées en fonction d'un tarif professionnel" (André Postel-Vinay, RFC n° 32, nov. 1973, p. 471).

Plus tard, devenu ministre de la justice, René Pleven défendra la disposition qu'il avait combattue : "L'article 232, complété par les article 119 et suivants du décret du 12 août 1969, établit le calcul de la rémunération du commissaire aux comptes sur des bases fixes, ce qui permet d'éviter que les honoraires du contrôleur soient laissés à l'appréciation du contrôlé" (Pleven, 1970, p. 6).

Il existe un lien entre l'instauration d'un tarif minimum et les nouvelles prérogatives des commissaires aux comptes (voir ci-dessous le § 4), car comment exercer un métier plus complet et plus complexe que celui prévu dans la loi de 1867 si les honoraires ne sont pas augmentés ? En ce sens M. Adolphe Touffait, procureur général de la Cour de cassation, déclare le 3 mars 1971 lors d'un *mercredi de la comptabilité* que les moyens financiers qui seront accordés aux commissaires aux comptes pèseront fortement sur les conditions dans lesquelles ils travailleront ou pourront travailler (p. 25).

Conclusion du § 3 et pistes de recherche

L'instauration d'un barème en 1969 a très probablement permis d'améliorer la rémunération des commissaires aux comptes et, de là, le temps consacré à leurs contrôles. On manque néanmoins d'études françaises sur les rémunérations des commissaires aux comptes, la répartition de leur chiffre d'affaires entre contrôle légal, conseils et expertise comptable, leurs marges bénéficiaires, leurs effectifs, leur niveau de vie.... On peut par ailleurs s'interroger sur l'utilité d'un barème que de nombreux commissaires ne peuvent appliquer...faute de clients : selon des sources non officielles en provenance de la CNCC, près de 25% des commissaires n'auraient aucun mandat et près de 25% auraient cinq mandats au plus.

On ne peut qu'inviter la CNCC à publier des statistiques officielles et inciter les chercheurs à saisir l'opportunité offerte par deux textes récents obligeant la publicité des honoraires des commissaires : le règlement COB n° 2002-06 (Bull. COB n° 376, fév. 2003) pour les

commissaires des sociétés cotées, et, pour tous les commissaires, l'article 109 de la LSF du 1^{er} août 2003 insérant l'article L. 820-3 alinéa 2 dans le code de commerce.

4. Donner au commissaire aux comptes des droits nouveaux pour exercer leur mission

La loi de 1966 donne les moyens d'exercer un commissariat de qualité. Ce dernier objectif est unanimement souligné :

- "L'objet poursuivi par la loi du 24 juillet 1966 est de donner une réalité au contrôle des comptes de la société anonyme en le confiant à des personnes offrant toutes garanties, en particulier d'indépendance à l'égard des organes sociaux, et en organisant une profession au sein de laquelle ces personnes exerceront des attributions étendues (souligné par nous), et ce en vue, notamment, de rendre effective la protection des actionnaires" (Alain Le Tarneq, 1966, p. 162).
- "Le projet de loi prévoit une réorganisation profonde de la profession de commissaire aux comptes, et une extension des attributions desdits commissaires et de leurs pouvoirs d'investigation, notamment auprès des tiers" (Rapport n° 1886 de M. Le Douarec au nom de la commission des lois ; séance de l'A.N. du 2 juin 1966 ; J.O. du 22 sept. 1966, p. 1148)
- "L'étendue très large de la mission permanente du commissaire aux comptes est assortie d'une extension des moyens mis à la disposition de celui-ci et exige un approfondissement des contrôles et vérifications qui tend à faire du commissariat une véritable révision" (Jean Benusiglio, rapporteur général du 25^{ème} congrès de l'OECCA, dans OECCA 1970, p. 859).
- "Le législateur de 1966, sous la rubrique contrôle des sociétés anonymes, n'a donc pas simplement cherché à améliorer le fonctionnement du commissariat aux comptes : il a voulu le transformer profondément en en faisant une profession spéciale constituée de spécialistes compétents et indépendants, dotés d'une mission étendue et disposant de moyens de l'exercer" (René Pleven, ministre de la justice, 1970, p. 5).

La création de droits nouveaux dans l'exercice des fonctions du commissariat aux comptes est réelle (convocation à toutes les assemblées, convocation à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes annuels, durée du mandat portée à six exercices, extension de la mission du contrôle légal, assistance par des experts...). Nous en développerons deux exemples : l'introduction de la technique de demande auprès des tiers et la création du délit d'entrave dans la loi.

La possibilité de recourir à la technique, ô combien banale aujourd'hui, de demandes d'informations, d'explications et de confirmations (aujourd'hui normes n° 2-401-22 et 23 de la CNCC), ne figurait pas dans la loi de 1867. C'est la loi de 1966 qui pour la première fois prévoit que les commissaires aux comptes peuvent "recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leur mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société" (article L. 229 de la loi, devenu l'article L. 225-236 du code de commerce en

2000). Nous pensons, à la lecture des débats parlementaires, que la loi encourage ici le commissaire aux comptes à utiliser une technique d'audit dont l'OECCA notait qu'elle était peu utilisée à l'époque (OECCA, 1965, p. 142).

Il convient de noter que le futur article 229 a donné lieu à de longs débats, certains estimant que "c'est une véritable procédure inquisitoriale qui est instituée, les commissaires aux comptes disposant d'un droit de communication très étendu comparable à celui des agents du fisc. Or, les commissaires n'assurent que la protection d'intérêts privés et il n'y a aucune raison que leurs soient conférés les droits dévolus aux représentants des pouvoirs publics" (rapport n° 81 rattaché au PV de la séance du Sénat du 19 nov. 1965, p. 254). En ce même sens le sénateur Etienne Dailly déclare lors de la séance du 14 avril 1966 : "Les commissaires aux comptes sont en outre dotés de pouvoirs supplémentaires puisqu'ils (...) vont aussi pouvoir enquêter auprès des tiers ou des autres personnes morales qui à un moment quelconque ont accompli des missions pour le compte de la société qu'ils contrôlent" (J.O. du 15 avril 1966, p. 120). Le sénateur Etienne Dailly précise sa pensée lors de la séance du 27 avril 1966 : "Les commissaires aux comptes pourraient donc à tout moment et à leur gré se faire communiquer tout document (...) par n'importe quelle banque, y compris la Banque de France pourquoi pas ? par n'importe quelle collectivité publique, ce qui nous paraît manifestement excessif" (J.O. du 28 avril 1966, p. 335).

En définitive le débat, mené par les nombreux députés et sénateurs qui étaient tout particulièrement attachés au respect du secret professionnel de l'avocat, métier qu'ils exerçaient par ailleurs, ne s'est clôt qu'à la suite de l'adjonction de l'alinéa suivant : "Toutefois, ce droit d'information ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et documents quelconques détenus par des tiers, à moins qu'ils n'y soient autorisés par une décision de justice. Le secret professionnel ne peut être opposé aux commissaires aux comptes, sauf par les auxiliaires de la justice".

Le délit d'entrave aux fonctions de commissaires aux comptes n'existait pas sous l'empire de la loi de 1867. C'est l'article 390 du projet de loi n° 1003 (juin 1964) qui prévoit d'introduire ce délit dans notre législation. L'article 390 est devenu l'article 458 de la loi de 1966, l'article 242-28 en septembre 2000 et l'article 820-4-2° en mai 2001. L'Assemblée nationale souhaitait que la peine maximum d'emprisonnement pour la commission du délit d'entrave soit de 5 ans et le Sénat qu'elle soit de 3 ans ; ce fut la seule discussion au sein de ces deux assemblées concernant la création de ce nouveau délit dont le contenu fut très légèrement augmenté par la loi du 1^{er} mars 1984 puis sensiblement élargi par la loi NRE du 15 mai 2001.

Il est intéressant de constater que le délit d'entrave a donné lieu, si l'on en croit le CD-ROM Infocom édité par la CNCC, à quatre cas de jurisprudence depuis 1971. Ce néant statistique montre que, par esprit de coopération ou par crainte des tribunaux, les dirigeants ne font quasiment jamais obstacle aux diligences des commissaires (on peut également conclure que des obstacles ont été dressés mais que ceux-ci ne sont pas portés devant les tribunaux).

Conclusion du § 4 et pistes de recherche

L'extension des droits des commissaires dans l'exercice de leur mission est réelle et les textes législatifs qui les créent sont pertinents. La mise en œuvre de toutes les diligences souhaitées par le commissaire est en outre facilitée par la création du délit d'entrave aux fonctions de commissaire aux comptes.

Le Code de commerce et les autres textes légaux ou réglementaires qui confient aux commissaires aux comptes leurs différentes missions n'en définissent pas toujours les principes et les conditions de mise en œuvre. La responsabilité de le faire en est revenue pour l'essentiel, jusqu'à la LSF du 1^{er} août 2003, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Dès sa mise en place, en 1971, le Conseil national de la CNCC a instauré un comité des diligences qui a élaboré une première série de recommandations relatives aux diligences, par lesquelles la Compagnie entendait engager le commissariat aux comptes dans la voie des contrôles répondant aux objectifs du législateur de 1966. Comme l'on voit le vœu du législateur de donner des droits nouveaux aux commissaires a été aussitôt suivi par l'édition d'un recueil à caractère technique permettant d'aider le commissaire dans l'exercice de ses droits lors de sa mission légale.

Les recommandations sont devenues des normes et commentaires de normes (1987), puis des normes professionnelles (2000), enfin un référentiel normatif et déontologique (2003). Nous ne connaissons pas d'étude analysant les évolutions des normes françaises, et l'on ne peut que regretter l'absence de chercheurs au sein du comité des normes professionnelles de la CNCC qui est pourtant le meilleur lieu d'information pour qui s'intéresserait à un tel sujet.

Conclusion générale et pistes de recherche

L'objet de cette communication a été d'analyser les dispositions votées par le législateur de 1966 pour renforcer la compétence du commissaire aux comptes. Elle a montré qu'elles étaient au nombre de quatre : créer une liste réunissant un corps de spécialistes (§ 1), mettre fin à l'exercice du commissariat par les titulaires de diplômes insuffisants dont en particulier le brevet professionnel de comptable (§ 2), augmenter les honoraires (§ 3), donner des droits nouveaux dans l'exercice des missions (§ 4).

Cette communication a également montré que l'élimination des comptables agréés du commissariat aux comptes et la création de droits nouveaux sont des objectifs qui ont été incontestablement atteints. En revanche la création d'un corps de spécialistes a échoué en 1966 faute d'un nombre suffisant de titulaires d'un diplôme ou d'une expérience suffisants. Enfin, l'augmentation des honoraires des commissaires est probable mais, à notre connaissance, n'a jamais été étayée par des études fiables.

Les divers scandales financiers qui ont eu lieu aussi bien aux Etats-Unis (Enron, Worldcom...) qu'en France (Crédit Lyonnais, GAN...) montrent que ce n'est pas la compétence ou les méthodes de travail du commissaire qui sont alors remises en cause, mais :

- sa liberté de s'exprimer compte tenu des liens financiers ou amicaux qu'il a tissé avec ses clients,
- et son esprit critique.

En d'autres termes, l'absence de réactions du commissaire est due à son manque d'indépendance, qui le conduit à mener des contrôles volontairement peu pertinents, et à son incapacité à choisir, parmi les irrégularités qu'il a découvertes, celles qui devraient être portées à la connaissance des actionnaires. On raconte que, face à un auditeur qui lui expliquait laborieusement qu'il n'avait trouvé aucune fraude car l'auditeur est un chien de garde et non pas un chien de chasse, un juge australien répondit : peu m'importe quelle race de chien vous êtes pourvu que vous ayez des dents.

Face à ces carences :

- en matière d'indépendance, la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 a renforcé les dispositions permettant de préserver l'indépendance du commissaire aux comptes,
- en matière de compétence la modification apportée le 3 juillet 2003 à la norme n° 2-101-06 de la CNCC a développé la notion d'esprit critique que le commissaire doit maintenir tout au long de sa mission.

Une solution, concernant la compétence, pourrait être la multiplication des observations au sein du rapport général. Comme l'on sait le commissaire aux comptes n'étant pas un dispensateur d'informations, les observations qu'il porte dans le rapport général lui permettent d'attirer l'attention du lecteur sur des points exposés de manière satisfaisante en annexe. Il serait souhaitable à notre avis qu'une modification des normes conduise le commissaire à multiplier les observations afin d'aider le lecteur des comptes annuels à distinguer les événements importants de ceux qui sont peu importants pour lui.

Références des débats parlementaires (loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales)

- Projet de loi n° 1003 déposé le 20 juin 1964, présenté par Jean Foyer (ministre de la Justice) le 23 juin 1964 à l'Assemblée nationale (J.O. du 6 mai 1965, série Documents de l'Assemblée nationale). Projet de loi adopté en 1^{ère} lecture par l'A.N. dans sa séance du 11 juin 1965. Le projet de loi n° 1003 deviendra deux ans après son dépôt la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

- Rapport n° 1368 du député Le Douarec à l'Assemblée nationale le 14 mai 1965. J.O. n° 39 du 14 sept. 1965, série Documents, pp. 670s.

- Assemblée nationale (1^{re} lecture). Séance du 1^{er} juin 1965, J.O. n° 38 du 2 juin 1965, pp. 1660s. Egalement : séances des 3 juin 1965, 8 juin 1965, 11 juin 1965.

- Rapport n° 81 de MM. Marcel Molle, M. Etienne Dailly et Edouard Le Bellegou ; il est rattaché au PV de la séance du Sénat du 19 novembre 1965.

- Sénat (1^{ère} lecture), Séance du 14 avril 1966, J.O. du 15 avril, pp. 116s. Egalement : séances des 27 avril et 4 mai 1966.
- Assemblée nationale (2^{ème} lecture). Séance du 10 mai 1966, J.O. du 16 sept., pp. 1014s. Séance du 10 juin 1966, J.O. du 11 juin, pp. 1910s.
- Sénat (2^{ème} lecture). Séance du 22 juin 1966, J.O. du 23 juin, pp. 914s.
- Assemblée nationale (3^{ème} lecture). Séance du 23 juin 1966, J.O. du 27 sept. 1966, pp. 1394s.

Bibliographie et repères biographiques

- ESCARRA J. (1952), *Cours de droit commercial*, Sirey, Paris (1^{ère} éd. 1947), 1196 p.
Jean Escarra était le président de la "commission de réforme du code de commerce et du droit des sociétés", instituée par le décret du 24 juin 1947, dont les travaux servirent de base importante pour la rédaction de la loi du 24 juillet 1966
- GARCIN P. (1994), « Un peu d'histoire, la naissance des réformes », *SIC*, n° 124, juillet 1994, pp. 25-29.
Paul Garcin a été président de l'OECCA (1967-69) et vice-président de la Fédération des associations de commissaires de sociétés (1964-67).
- MIKOL A. (1995), « The history of financial reporting in France » (pp. 91-122). in *European Financial Reporting*, sous la direction de Peter Walton, Academic Press, Londres, 287 p.
- OECCA (1962), « Le commissaire aux comptes dans les sociétés Françaises » ; 17^{ème} Congrès national.
- OECCA (1965), « La révision, théorie et pratique du contrôle des comptes », 20^{ème} Congrès national.
- OECCA (1970), « Actes du 25^{ème} congrès », *Revue Française de Comptabilité*, n° 108, décembre 1970, pp. 857-894.
- PLAISANT R. et DELAISI P. (1964), « Le projet de loi n° 1003 portant réforme des sociétés », *Revue Française de Comptabilité*, n° 55, oct. 1964, pp. 276-277.
- PLEVEN R. (1970), « Le contrôle des comptes des sociétés » *Revue Française de Comptabilité* (Paris), n° 1 (n° 106 ancienne série), oct. 1970, pp. 4-11.
René Pleven (1901-1993) a été président du Conseil sous la 4^{ème} République et ministre de la Justice de 1969 à 1973.
- REULOS M. (1980), « La genèse de la loi du 24 juillet 1966 », (pp.255-256), in *Aspects contemporains du droit des affaires et de l'entreprise*, Paris, 288 p.
- TARNEC (Le) A., (1966), « Le régime nouveau des sociétés commerciales », *La Gazette du Palais*, 6 décembre.
- TOUFFAIT A. (1971), « Mercredi de la comptabilité du 3 mars 1971 », *supplément à la Revue Française de Comptabilité*, n° 5, avril 1971.
Adolphe Touffait a été procureur général de la Cour de cassation
- TRIAL J. (1970), Editorial du président. Bulletin de liaison n° 20 de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'appel., juin 1970.
Jean Trial était en 1970 président de la "Fédération des Associations de Commissaires aux comptes agréés par les Cours d'appel", fédération créée en 1938 et ancêtre direct de la CNCC, avant d'être élu président de la CNCC (1970-75). Il avait été président de l'OECCA (1959 à 1961)
- VIANDIER A. et SCHEID J.C (1989), « Renforcement ou dérive ? », in *Le commissariat aux comptes*, Litec, sous la direction d'Alain Sayag, 2 tomes.